

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **18206 C**

Inscrit le 11 juin 2004

AUDIENCE PUBLIQUE DU 2 DECEMBRE 2004

**Recours formé par, ...,
contre le directeur de
l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu
- Appel -
(jugement entrepris du 5 mai 2004, nos 16797 du rôle)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 11 juin 2004 par Maître Romain Lutgen, avocat à la Cour, au nom de R... ..., demeurant à L-..., contre un jugement rendu en matière d'impôt sur le revenu par le tribunal administratif à la date du 5 mai 2004, à la requête de et consort contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes.

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 juillet 2004 par la déléguée du Gouvernement Jean-Marie Klein.

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 octobre 2004 par Maître Romain Lutgen, au nom de R... ..

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris.

Où le premier conseiller en son rapport et Maître Romain Lutgen ainsi que le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs observations orales.

Par requête inscrite sous le numéro 16797 du rôle, déposée le 30 juillet 2003 au greffe du tribunal administratif, Maître Romain Lutgen, avocat à la Cour, au nom de, ... diplômé, et de son épouse, ..., ..., demeurant ensemble à L-..., a demandé la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 avril 2003 (n° du rôle C 10845) rejetant comme non fondée la réclamation de R... ... à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1999 émis à leur égard le 3 novembre 2000.

Par jugement rendu à la date du 5 mai 2004, le tribunal administratif, après avoir donné acte à Marcelle Castellani de son désistement d'instance et écarté le mémoire en réponse du

délégué du Gouvernement, a reçu le recours en la forme dans le chef de, au fond l'a déclaré non justifié et en a débouté le demandeur.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 juin 2004, Maître Romain Lutgen, au nom de, a relevé appel du prédit jugement.

L'appelant reproche aux premiers juges de ne pas avoir admis que les frais d'études des enfants ...-... en ce qui concerne l'exercice 1999 constituent une charge extraordinaire au sens de la loi au regard des revenus des époux, alors que la charge en question dépasse largement le pourcentage prévu à l'article 127(4) de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », et que les autres critères cumulatifs pour constituer une charge extraordinaire sont constants en cause.

Il conclut en demandant la réformation du jugement entrepris.

Dans un mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 12 juillet 2004, le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein fait valoir que le raisonnement suivi par les premiers juges ne saurait être approuvé car il serait contraire à l'article 127 alinéa 2 LIR, et il aboutit à un résultat contredit par le critère objectif proposé à l'alinéa 4.

Il conclut cependant au rejet de l'appel pour d'autres motifs que ceux du tribunal, et ce sur base des termes exprès du nouvel alinéa 6 que la loi du 28 décembre 1995 a inséré dans l'article 123 LIR.

Maître Romain Lutgen a répliqué en date du 11 octobre 2004 pour relever qu'un contribuable qui se trouve dans la situation de l'appelant a le choix entre la modération d'impôt prévue par l'article 122 et la mise en compte des frais effectifs pour autant qu'ils correspondent à la définition de charges extraordinaires, notamment au regard du revenu du contribuable.

Par requête d'appel déposée le 11 juin 2004, reproche au tribunal administratif, pour le débouter de son recours en réformation contre le rejet par le directeur des Contributions de sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu 1999, d'avoir décidé que les frais d'études de ses enfants, respectivement à l'Ecole de Médecine à Paris et à l'Ecole Polytechnique de Zurich, ne constitueraient pas des charges extraordinaires donnant droit à un abattement selon l'article 127 LIR.

Le directeur des Contributions, dans sa décision de rejet du 30 avril 2003, estime que les alinéas 2 et 3 de l'article 127 LIR s'opposent à la reconnaissance des frais invoqués en tant que charges extraordinaires fiscalement déductibles, parce que les trois conditions cumulatives à remplir simultanément par un contribuable en vue de bénéficier de l'article 127 LIR ne seraient pas remplies en l'espèce, et motive sa décision plus amplement comme suit :

« Considérant que la volonté d'obtenir des diplômes universitaires ne résulte ni en général ni en l'espèce d'une obligation inévitable, que pareille obligation n'existe pas en ce qui concerne les études universitaires (doc. parl. cit., p. 270) ;

Qu'il est d'ailleurs établi, partant, non extraordinaire, que de nombreux étudiants luxembourgeois poursuivent année pour année leurs études universitaires à l'étranger ;

Considérant à ce titre, d'une part, que les obligations qu'un contribuable s'impose à lui-même et qui résultent donc de son libre choix ne sauraient être visées par les dispositions de l'article 127 précitées, d'autre part, que les frais pour entretien et études d'enfants sont couverts, d'une manière générale, par l'attribution de la modération d'impôt pour enfants conformément à l'art. 123 LIR (cf. doc. parl. cit., p. 269) et ne donnent pas lieu à l'octroi d'un abattement du chef de charges extraordinaires ;

Considérant que les charges litigieuses seraient susceptibles d'incomber normalement aux contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune, (cf. Tribunal administratif : 28.10.1999, n° 10583 du rôle) et que l'art. 127 LIR ne peut être invoqué pour les dépenses en rapport avec des études universitaires (v. ma circulaire LIR 127/1 du 22.05.2000) ; ».

L'article 123 alinéa 6 LIR stipule en effet que des charges extraordinaires au sens de l'article 127 LIR ne peuvent être demandées pour les frais d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle des enfants ayant donné lieu à l'octroi d'une modération d'impôt.

Or, ainsi que le relève le délégué du Gouvernement, les enfants âgés de moins de 21 ans donnent lieu de plein droit à la modération d'impôt, s'ils font partie du ménage du contribuable, ce qui est le cas même en l'absence passagère pour raisons d'études, (article 123 alinéa 3), et les enfants d'au moins 21 ans qui font encore partie du ménage et poursuivent des études à plein temps durant plus d'une année donnent lieu à modération sur demande (article 123 alinéa 4).

Il en découle que, contrairement au raisonnement de Maître Romain Lutgen développé dans son mémoire en réplique, un contribuable ne peut demander la reconnaissance des frais d'entretien et d'éducation de ses enfants à titre de charges extraordinaires en choisissant entre les dispositions des articles 123 LIR et 127 LIR et renoncer ainsi implicitement à la modération d'impôt de l'article 123 LIR, parce que l'alinéa 6 de l'article 123 LIR précité s'oppose formellement à cette demande.

Il est donc superfétatoire d'examiner, comme l'a fait le tribunal administratif, si les conditions de fond posées par l'article 127 alinéa 1^{er} LIR sont remplies, puisque cet article n'est pas applicable au cas d'espèce.

L'acte d'appel n'étant pas fondé, il y a lieu, par substitution de motifs, de confirmer le jugement entrepris.

**Par ces motifs,
et ceux non contraires des premiers juges,**

la Cour, statuant contradictoirement,

reçoit l'acte d'appel du 11 juin 2004,

le dit non fondé et en déboute,

partant **confirme** le jugement entrepris du 5 mai 2004,
condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par

Marion Lanners, présidente
Christiane Diederich-Tournay, premier conseiller, rapporteur
Carlo Schockweiler, conseiller,

et lu par la présidente Marion Lanners en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour.

le greffier en chef

la présidente